



Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Departamento de Administração

BRUNO ANDERSON BATISTA SILVA

**CUSTEIO ABC NO SETOR PÚBLICO: um estudo de caso
sobre o sistema de custos do Banco Central do Brasil**

Brasília – DF

2013

BRUNO ANDERSON BATISTA SILVA

**CUSTEIO ABC NO SETOR PÚBLICO: um estudo de caso
sobre o sistema de custos do Banco Central do Brasil**

Monografia apresentada ao
Departamento de Administração como
requisito parcial à obtenção do título de
Bacharel em Administração.

Professor Orientador: Dr. André Luiz
Marques Serrano.

Brasília – DF

2013

Silva, Bruno Anderson Batista.

Custeio ABC no setor público: um estudo de caso sobre o sistema de custos do Banco Central do Brasil / Bruno Anderson Batista Silva – Brasília, 2013.

42 f. : il.

Monografia (bacharelado) – Universidade de Brasília, Departamento de Administração, 2013.

Orientador: Prof. Dr. André Luiz Marques Serrano, Departamento de Administração.

1. Contabilidade de Custos. 2. Sistemas de custeio. 3. *Activity-Based Costs* (ABC). I. Título.

BRUNO ANDERSON BATISTA SILVA

**CUSTEIO ABC NO SETOR PÚBLICO: um estudo de caso
sobre o sistema de custos do Banco Central do Brasil**

A Comissão Examinadora, abaixo identificada, aprova o Trabalho de
Conclusão do Curso de Administração da Universidade de Brasília do
aluno

BRUNO ANDERSON BATISTA SILVA

Dr. André Luiz Marques Serrano
Professor-Orientador

Dr. Carlos Rosano Peña
Professor-Examinador

Mestrando Gustavo Gomes Basso
Professor-Examinador

Brasília, 20 de fevereiro de 2013

Dedico este trabalho aos meus pais Francisco
Evaldo Silva e Teresinha Batista Silva.

AGRADECIMENTOS

Ao professor André Luiz Marques Serrano pela orientação.

Aos colegas Ricardo Vinícius e Marcos Dias pelo grande auxílio prestado.

A Daíse Fernandes Nobre e Andressa Rafaella Batista Silva pelo apoio e motivação.

RESUMO

Nos últimos anos, a administração pública vem passando por um processo de transformações com o intuito de absorver práticas do setor privado como eficiência, eficácia, efetividade, economicidade e transparência. Reconhecendo esse movimento o governo vem sistematicamente legislando no sentido de obrigar às organizações públicas a implantar um sistema de custos para conhecer os custos de seus produtos e serviços. O presente trabalho expõe a utilização de sistemas de custeio por organizações públicas, enfocando a implementação do *activity-based costs* (ABC) pelo Banco Central do Brasil (BCB). O estudo teve por objetivos entender o que é um sistema de custos e em que medida ele busca atender aos pressupostos de melhoria do controle e da gestão de custos. Foi utilizado o método qualitativo para a pesquisa, com base em pesquisa documental e bibliográfica, além de uma participação atuante no processo. Assim, foram identificadas as principais características do modelo de custos utilizado pelo BCB, bem como as principais dificuldades encontradas e lições aprendidas durante a execução do projeto.

Palavras-chave: Finanças Públicas. Gestão de Custos. Método ABC.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Custeio por absorção em empresas de serviço.	16
Figura 2 – Organograma do Banco Central do Brasil.....	28
Figura 3 – Modelo geral do SCIG.....	32
Figura 4 – Hierarquia de objetos de custos do SCIG.	33
Figura 5 – <i>Datawarehouse</i> com as informações de custos.....	35
Figura 6 – Tela de geração de relatórios do sistema de custos.	36

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
1.1	Contextualização.....	10
1.2	Formulação do Problema.....	11
1.3	Objetivo Geral	12
1.4	Objetivos específicos	12
1.5	Justificativa.....	12
2	REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1	Sistema de Custos	14
2.2	Métodos de Custeio	15
2.2.1	Custeio por absorção.....	15
2.2.2	Custeio variável	17
2.2.3	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	18
2.3	Controle de Custos no Setor Público	20
2.4	Legislação sobre o tema	21
3	MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA.....	23
3.1	Tipo e descrição geral da pesquisa.....	23
3.2	Caracterização da organização.....	24
3.3	Participantes do estudo.....	24
3.4	Caracterização dos instrumentos de pesquisa.....	24
3.5	Procedimento de coleta e análise de dados.....	25
4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO.....	26
4.1	Histórico	26
4.2	Estrutura, atribuições e direcionamento estratégico	27
4.3	Sistema de Custos e Informações Gerenciais do BCB	30
4.3.1	Desenvolvimento do sistema.....	31
4.3.2	Modelo de custos do BCB	31
4.3.3	Dificuldades e lições aprendidas	34
5	CONCLUSÃO	39
	REFERÊNCIAS.....	40

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A administração pública brasileira vem passando por diversas transformações ao longo dos últimos anos, muitas das quais na direção do que se tem convencionado denominar de administração pública gerencial. Uma das principais características desse direcionamento é a busca por implementação de inovações ou de ferramentas gerenciais típicas do setor privado. E uma das áreas administrativas do setor público que sofreu nitidamente essa influência foi a gestão de custos.

Até a Revolução Industrial, a medição dos custos dos produtos podia ser considerada mais simplória, mas com o surgimento da indústria, a avaliação de estoques tornou-se uma tarefa complexa, muito em função da necessidade de se avaliar inventários de matérias-primas e produtos em processo de manufatura (MARTINS, 2006). Essa nova realidade, de grande produção exigiu um esforço maior de controle, o que fez com que a Contabilidade de Custos se modernizasse, deixando de ser puramente um instrumento de composição de custos para se tornar uma poderosa ferramenta de gestão.

Da mesma forma que o setor privado se ressentiu de gerenciar de maneira mais adequada os custos na indústria, o setor público também passou a ser questionado quanto aos seus custos e à forma de controlá-los, sobretudo, correlacionando-os à eficiência e à transparência na gestão dos seus gastos (LAPSLEY; WRIGHT, 2004).

O governo federal do Brasil não se isentou desses questionamentos e desde a década de 1960 vem definindo marcos legais e apresentando formas de contabilizar seus custos de modo mais eficaz (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011). No Brasil, no entanto, esses esforços de modernização no gerenciamento de custos se intensificaram apenas após 1995, quando o governo lançou as bases para a Administração Pública Gerencial com o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE). A partir desse plano, a reforma administrativa foi orientada predominantemente pelos valores da eficiência e qualidade na prestação de serviços públicos e pelo desenvolvimento de uma cultura gerencial na administração pública.

A partir desse marco, a legislação passou a tratar sistematicamente do tema e trouxe dispositivos que obrigariam as organizações públicas a implantar um sistema de custos. O mais importante deles foi a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) de 2000 que em seu art. 50, parágrafo 3º, instituiu: “a administração pública manterá sistemas de custos que permitam a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Nesse esforço de profissionalização da administração pública, o Banco Central do Brasil (BCB) implementou, de abril de 2002 a junho de 2003, seu Sistema de Custos e Informações Gerenciais (SCIG). A metodologia de custeio escolhida foi a *Activity-Based Costing*, conhecida como metodologia ABC. Para Alonso (1999), o método de custeio ABC é o mais indicado para o serviço público, pois no método de custeio tradicional o custo é determinado pelos centros de custos e critérios de rateio, e fatalmente a administração pública poderia ter problemas com a escolha inadequada desses dois elementos.

No presente trabalho, portanto, busca-se discutir os detalhes dessa implantação do sistema de custos no Banco Central do Brasil, à luz da contextualização brevemente citada nessa introdução de modernização do gerenciamento de custos no setor público em geral, e no brasileiro, em específico.

1.2 Formulação do Problema

A proposta desse trabalho é fazer um estudo exploratório sobre o sistema de custos do BCB, a partir do qual se pretende responder aos seguintes questionamentos:

- a) Em primeiro lugar, procura-se entender o que é um sistema de custos implantado em um órgão do setor público federal brasileiro. E, a partir de suas características, compreender em que medida ele busca atender aos pressupostos de melhoria do controle e da gestão de custos em órgãos do setor público federal brasileiro?
- b) Em segundo lugar, compreender, a partir do contexto histórico dessa implantação, quais as principais dificuldades encontradas durante a

implantação e uso do sistema. E, ainda, identificar quais as lições aprendidas pelos principais personagens envolvidos nessa implementação?

1.3 Objetivo Geral

Diante do exposto anteriormente, pode-se sintetizar o objetivo geral desse trabalho como: descrever o sistema de custos implantado pelo BCB, dentro do contexto de modernização do setor público federal brasileiro, e assim identificar as principais dificuldades, as lições aprendidas, vantagens e desvantagens da implementação desse sistema.

1.4 Objetivos específicos

Além do objetivo geral anterior, esse trabalho também busca discutir, especificamente, os seguintes aspectos:

- a) Apresentar os principais métodos de apropriação de custos existentes no mercado;
- b) Descrever a legislação acerca do tema;
- c) Dar um panorama da temática custos no setor público.

1.5 Justificativa

Com a alta competitividade do mundo atual, os gestores devem se cercar de todos os instrumentos que possam ajudá-los a maximizar os recursos e, assim, manter a organização em funcionamento.

A realidade do setor público, apesar de um pouco diferente, não foge à essa regra. Cada vez mais, há uma pressão por parte da sociedade para que princípios como eficácia, eficiência, economicidade, avaliação de resultados façam parte do cotidiano das repartições públicas.

Nesse sentido, pesquisas como essa são relevantes na medida em que podem se tornar fonte de informações para outros pesquisadores e até mesmo para os órgãos públicos que, mesmo com a imposição da LRF, ainda não implantaram seu sistema de custos. O estudo de experiências como a analisada nesse trabalho pode antecipar dificuldades, sugerir alternativas e fomentar reflexões que contribuiriam para esse processo de melhoria do gerenciamento de custos no setor público brasileiro (FARIA, 2012).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O objetivo desta seção é apresentar os sistemas de custeio mais comumente utilizados, quais sejam: custeio por absorção, custeio variável e o ABC. Após detalhar os fundamentos teóricos de cada um desses métodos, será dada uma visão geral sobre o controle de custos no setor público. Em seguida, tratar-se-á das especificidades do caso brasileiro, a começar pela legislação que impõe a adoção de um sistema de custos à administração pública.

2.1 Sistema de Custos

Até a Revolução Industrial, a apuração de custos dos produtos estocados era bastante simples: bastava verificar os valores monetários pagos pelas mercadorias. Com o crescimento das indústrias, a avaliação de estoques ficou cada vez mais complexa e a contabilidade teve que evoluir.

Resumindo, a Contabilidade de Custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais. Com o significativo aumento de competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, seja industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa. Isto ocorre, pois, devido à alta competição existente, as empresas já não podem mais definir seus preços apenas de acordo com os custos incorridos, e sim, também, com base nos preços praticados no mercado em que atuam (MARTINS, 2006, p. 22).

Conjuntamente com o desenvolvimento das indústrias, deu-se o desenvolvimento da prática gerencial e dos métodos que surgiam para facilitá-la. Sendo assim, princípios, tecnologias e práticas como a linha de produção, a especialização funcional, e a medição do desempenho evoluíram concomitantemente à maior necessidade de controle da produção, dos gastos e dos custos (MACHADO, 2002).

De acordo com Kaplan (1984), entre 1880 e 1925 o controle de custos era realizado por profissionais da indústria, como engenheiros, e possuía pouco trato ou discussão acadêmica. A partir do final da década de 1920 a participação acadêmica

começa a aumentar, e as principais inovações passam a ter considerações teóricas mais relevantes.

A gestão de custos passa a ter um papel de destaque. De acordo com Martins (2006), um sistema de custos é um conduto que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite, com base neles, relatórios na outra extremidade.

O objetivo de um sistema de custos é conhecer os custos do produto final da organização. A informação quanto a esses custos pode ser utilizada de diversas maneiras. Assim, na atualidade, um sistema de custos deixou de ser unicamente um instrumento de controle para tornar-se uma ferramenta de apoio à decisão gerencial. E com a evolução da tecnologia da informação esta situação tende a se potencializar.

2.2 Métodos de Custeio

Dentre os métodos de custeio, os mais citados pela literatura são: custeio por absorção, custeio variável e custeio baseado em atividades.

Para a boa compreensão desses métodos é necessário definir o que é gasto, custo e despesa. Para Martins (2006), gasto gera um sacrifício financeiro para a organização. Custo é um gasto relativo a bem ou serviço que será empregado diretamente na produção de outros bens ou serviços, e despesa é um bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Alonso (1999) segue na mesma direção e define despesa como o gasto relativo a atos de gestão, enquanto custo seria o gasto ocorrido para a produção de um bem ou serviço. A diferença entre os métodos de custeio se dá, além de outras coisas, no tratamento dado aos custos e despesas.

2.2.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção aloca os custos de produção aos produtos e serviços. As despesas são consideradas na Demonstração de Resultado do Exercício, mas não

entram na composição dos custos dos produtos e serviços, conforme se observa na figura 1.

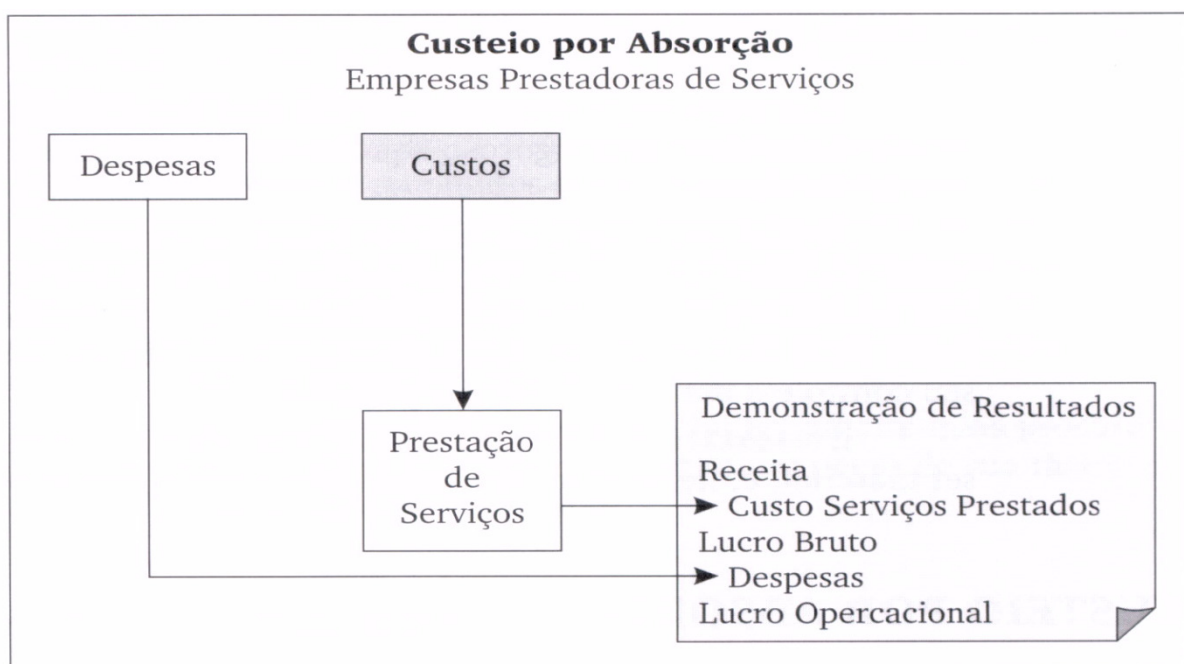


Figura 1 - Custeio por absorção em empresas de serviço.

Fonte: Martins, 2006, p. 38.

No Brasil, esse é o método de custeio imposto pela legislação fiscal. “Outros critérios diferentes têm surgido através do tempo, mas este é ainda o adotado pela Contabilidade Financeira; portanto, válido tanto para fins de Balanço Patrimonial como Demonstrações de Resultado” (MARTINS, 2006, p. 38).

Muitas empresas utilizam esse método por comodidade, já que ele é o único aceito pelo fisco. Se as empresas utilizarem gerencialmente um outro método, terão que se utilizar desse para cumprir as exigências legais, então para evitar ter que controlar dois métodos de custeio, as empresas acabam utilizando apenas esse (SILVA, 2011).

Neste método, os custos são classificados em diretos e indiretos. Os custos diretos são aqueles em que sua quantidade é facilmente alocada a uma unidade do produto. Um exemplo seria a matéria-prima utilizada para produzi-lo. Já os custos indiretos são aqueles não tão facilmente identificáveis com o produto. Um exemplo de custo indireto é o salário do supervisor industrial (SOUZA; CLEMENTE, 2007).

Sua grande fragilidade advém dos critérios utilizados para alocar custos indiretos aos produtos e serviços. Esses critérios de rateio, normalmente, são variáveis

relacionadas à volume de produção (horas de mão-de-obra direta, horas máquina, valor do material consumido). Isso acaba causando distorções, visto que nas últimas décadas, o consumo de recursos indiretos apresenta pouca relação com volume de produção (WERNECK, 2005). Essa é a grande crítica a este método de custeio.

2.2.2 Custeio variável

Este método de custeio aloca somente os custos variáveis aos produtos. Os custos fixos ficam separados e são considerados como despesas do exercício, indo diretamente para o Resultado (MARTINS, 2006). “Consideram-se custos fixos todos os que ocorrem periodicamente e não são afetados (ou são pouco afetados) pela quantidade produzida. Consideram-se custos variáveis todos os que variam proporcionalmente ao volume produzido” (SOUZA; CLEMENTE, 2007, p.63).

A técnica do custeio variável parte do princípio de não ratear e não alocar aos produtos e serviços os custos fixos. Enquanto no custeio por absorção os custos fixos que fazem parte da produção são rateados aos produtos, mediante chaves de rateio, no custeio variável, os custos fixos são levados diretamente à Demonstração de Resultados (BERTI, 2006).

As empresas utilizam-se desse método como um apoio a decisões estratégicas, visto que “é um método que destaca o peso da estrutura organizacional e produtiva da empresa e força o confronto entre a capacidade instalada e o nível de atividade, orientando a elaboração de estratégias que buscam otimizar o uso dessa estrutura” (SOUZA; CLEMENTE, 2007, p.151).

Apesar de ter uma relevância do ponto de vista decisorial, já que seu resultado medido parece ser bem mais informativo à administração, esse método de custeio não é reconhecido pelo fisco por ferir alguns princípios contábeis amplamente aceitos (MARTINS, 2006).

2.2.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Antes de detalhar o ABC, faz-se necessário definir o que é uma atividade, já que a atividade é o elemento central deste método de custeio. Para Nakagawa (1994), atividade é um processo que combina recursos, sejam materiais ou humanos, para o atingimento de um resultado. Esse resultado pode ser um produto ou um serviço final entregue ao cliente ou um produto ou serviço que dê suporte aos processos finalísticos da organização.

Então, atividade seria o conjunto de tarefas que as pessoas executam no ambiente de trabalho para produzir determinado produto ou serviço.

O ABC já era conhecido e utilizado por contadores no início do século XX. Outros registros históricos remetem à década de 60. No Brasil, as pesquisas sobre o ABC iniciaram em 1989 na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (NAKAGAWA, 1994). De acordo com Souza e Clemente (2007), a partir da década de 60, a tecnologia fez com que os custos indiretos ultrapassassem os custos diretos nos processos de produção. Isso acabou por tornar os métodos de custeio tradicionais ineficientes na geração de informações para a tomada de decisões, visto que o rateio de seus custos, geralmente, era feito por horas-máquina ou horas-mão-de-obra.

Conceitualmente, o ABC é simples. Os produtos ou serviços consomem atividades que por sua vez consomem recursos. O custo dos recursos é alocado para as atividades por meio de um direcionador de 1º estágio e o custo das atividades é alocado para objetos de custos, que tanto pode ser um produto como um serviço, por meio de um direcionador de 2º estágio. Objeto de custo, como o próprio nome sugere, é o que a organização deseja custear (NAKAGAWA, 1994).

O custeio por atividades utiliza-se de direcionadores de custos. Eles deverão ser definidos por pessoas que conheçam a fundo o processo produtivo da organização, para que as atividades e os objetos de custo reflitam de maneira fidedigna o custo dos recursos alocados.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007) explicam que direcionadores de custos são fatores que refletem a verdadeira relação entre os custos e os produtos. Equivalem aos rateios utilizados pelos sistemas de custeio tradicional, mas possuem critérios

mais lógicos, através dos quais é possível custear os produtos com uma maior fidedignidade.

Reiterando essa definição, Silva (2011) explicita que os direcionadores são utilizados no ABC em substituição aos critérios de rateio utilizados no custeio por absorção.

Esse método possui algumas vantagens em relação aos métodos tradicionais de custeio, como maior acurácia na distribuição dos custos para os objetos de custo e uma visão amplificada do negócio e de suas atividades. De acordo com Ittner, Lanen e Larcker (2002), a literatura sobre o método ABC enfatiza três benefícios operacionais: custos mais baixos, aumento da qualidade e redução do ciclo de produção. Esses três benefícios decorreriam de uma possível conexão entre a identificação das atividades com uma cadeia de valor na empresa, ensejando uma gestão estratégica de custos. A cadeia de valor de uma organização consiste no valor criado por todo o conjunto de atividades, desde o fornecedor até o cliente final (MACHADO, 2002)

Entretanto, o ABC, assim como os outros métodos, também possui suas limitações. Catelli e Guerreiro (1994) apontam como restrições inerentes ao ABC os seguintes pontos:

- a) O ABC não muda o fato de que a grande maioria dos custos indiretos é de natureza fixa, qualquer que seja o tipo de atividade;
- b) Tanto os rateios utilizados nos outros tipos de custeio, como o uso de direcionadores de custos no ABC carregam certa parcela de subjetividade. Não existe um critério totalmente objetivo e imparcial;
- c) Tem-se no ABC diferentes custos unitários por atividade, visto que cada atividade possui determinado nível de volume;
- d) Como cada organização possui seus próprios direcionadores de custos, a comparabilidade entre elas fica prejudicada;
- e) Conceitos avançados de mensuração como valor econômico, custos de oportunidade, equivalência de capitais, entre outros, não são abordados pelo ABC. Isso afeta os objetos de custeio, que não têm expressado claramente o seu valor econômico.

Mesmo com essas limitações, a utilização do ABC nos últimos anos é crescente. Isso é explicado, pois o ABC reduz a distorção provocada pelo rateio arbitrário dos custos indiretos aos produtos. Esses custos indiretos vêm aumentando continuamente devido, principalmente, aos avanços tecnológicos. Além disso, atualmente há uma grande diversidade de produtos e modelos fabricados em uma mesma planta, o que aumenta sensivelmente a necessidade de uma melhor alocação dos custos indiretos de produção aos produtos e serviços (MARTINS, 2006).

2.3 Controle de Custos no Setor Público

Para entender a aplicação dos métodos de custeio em uma organização no setor público, é preciso compreender um pouco melhor o contexto de restrições que esse setor possui, sobretudo, no que tange aos princípios e regras que o abrangem. Recursos públicos são, por definição, de toda a coletividade. Nesse sentido, seu dispêndio deve ser feito baseado em princípios como eficiência e transparência. A população precisa saber onde e quanto o governo gasta com cada política pública. O desconhecimento de como são utilizados os recursos é o maior indicador de ineficiência de uma gestão (WERNECK, 2005).

Nos últimos anos, o setor público tem sido alvo de críticas quanto à eficiência da sua alocação de recursos e uma discussão desse tipo tangencia necessariamente o gerenciamento de custos existente em seus órgãos e agências. Uma das formas de alocar recursos eficientemente é por meio do aprimoramento da gestão de custos da entidade pública.

Essa gestão de custos é necessária na medida em que os administradores públicos têm que formular políticas públicas que sejam ao mesmo tempo eficazes, eficientes e efetivas. Um sistema de informações de custos os ajudam a tomar decisões típicas como comprar ou alugar, produzir determinado produto ou terceirizar sua produção. Adicionalmente, é possível fazer comparações entre os diversos órgãos da administração pública e, assim, vislumbrar possibilidades de melhorias nos processos de trabalho. É inconcebível que num modelo de gestão moderno,

gerentes tenham que tomar decisões sem conhecer as diferentes alternativas, seus custos e seus benefícios (FARIA, 2012).

A importância de conhecer os custos dos serviços públicos pode ser avaliada pelo número crescente de iniciativas nos governos de diversos países e pelo espaço que vem ganhando na literatura especializada (ALONSO, 1999). Segundo estudo feito pela Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), os sistemas de custos ainda possuem amplo espaço para seu aprimoramento. Por meio deles os gestores conhecerão:

- a) em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos;
- b) quais atividades agregam valor ao resultado final de suas ações;
- c) qual é a taxa de consumo de recursos pelas atividades;
- d) quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais; e
- e) onde ocorre desperdício e onde há eficiência na aplicação de recursos. (ENAP, 2001, p. 4)

Assim, os custos podem se tornar indicadores de desempenho muito úteis à administração. No setor privado, sistemas de custos são importantes para definir as quantidades ideais a serem produzidas ou se produtos não rentáveis devem ser excluídos da linha de produção. No setor público, eles podem ajudar a identificar custos elevados em relação a padrões de análise e assim, indiretamente, pode ser necessária uma reestruturação dos processos da organização. Além disso, com essas informações, a sociedade e os órgãos de controle terão meios para cobrar de maneira mais incisiva a eficiência nos serviços prestados (ALONSO, 1999).

2.4 Legislação sobre o tema

No caso brasileiro, a primeira lei que trouxe dispositivos sobre contabilidade de custos foi a Lei nº 4.320/1964. Essa lei trata das normas de elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Em seus artigos 85 e 99 impõe aos serviços públicos industriais a determinação de seus custos.

Após essa lei, o Decreto-Lei nº 200/1967 dispôs sobre a nova organização da administração pública e trouxe em seu art. 79: “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

Em 1986, o Decreto nº 93.872 instituiu a forma como a apuração dos custos deveria ser feita, em seu art. 137, parágrafo 1º:

A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

No ano 2000 foi promulgada a Lei Complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). O parágrafo 1º do art. 1º nos dá uma noção bem ampla do que essa lei representou:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

E em seu art. 50, parágrafo 3º determinou: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Outras leis vieram tratar do tema posteriormente, mas para o foco deste trabalho, as leis anteriores ao ano de 2002, visto que foi o ano da implantação do SCIG no Banco Central, são as mais importantes.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA

Nesta seção descreve-se como a pesquisa foi operacionalizada, incluindo tipo e descrição geral da pesquisa, caracterização da organização, participantes do estudo, caracterização dos instrumentos de pesquisa e os procedimentos de coleta e de análise de dados.

3.1 Tipo e descrição geral da pesquisa

Quanto à abordagem, a pesquisa teve uma natureza qualitativa descritiva, em função de seu caráter exploratório, por meio de pesquisa documental e bibliográfica.

Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades dos comportamentos dos indivíduos (RICHARDSON, 1999, p. 80).

Já quanto ao tipo de pesquisa, segundo os critérios explicitados por Vergara (2004), esta pesquisa se classifica:

a) quanto aos fins:

- pesquisa descritiva, pois expõe as características de sistemas de custeio;
- pesquisa explicativa, pois demonstra razões para implantação de um sistema de custos na administração pública;
- pesquisa aplicada, pois resume-se a uma instituição.

b) quanto aos meios:

- pesquisa bibliográfica, pois baseia-se em consultas a livros e outros trabalhos acadêmicos;
- pesquisa documental, pois consultou-se documentos de trabalho e relatórios do próprio sistema de custos do BCB;
- pesquisa de campo, pois realizou-se uma investigação empírica no BCB;

- estudo de caso, pois a pesquisa foi focada em um caso na administração pública.

3.2 Caracterização da organização

A unidade de análise escolhida foi o Banco Central do Brasil (BCB), uma autarquia que faz parte da administração pública indireta. Como está sujeito aos ditames da legislação, possui a rigidez típica de órgãos públicos. Seu histórico, estrutura e atribuições são detalhados na seção seguinte.

3.3 Participantes do estudo

De acordo com a classificação de Vergara (2004), este estudo compõe-se de uma amostra não probabilística selecionada por acessibilidade e por tipicidade. Por acessibilidade, pois os elementos foram selecionados pela facilidade de acesso e por tipicidade, pois a amostra é representativa da população-alvo.

3.4 Caracterização dos instrumentos de pesquisa

Este estudo utilizou como instrumento de pesquisa principalmente a análise de documentos internos ao órgão. Foram consultados os documentos presentes em bancos de dados da instituição, além dos softwares componentes do sistema de custos. Adicionalmente, também foi utilizada a observação direta e atuante no processo.

3.5 Procedimento de coleta e análise de dados

A leitura de documentos e relatórios do próprio sistema foi feita durante todo o segundo semestre de 2012. A análise dos dados foi feita com base na metodologia de análise de conteúdo, conforme definição de Bardin (1979, p. 42):

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO

Esta seção trata da apresentação da unidade de análise, procurando responder às questões formuladas no início deste trabalho. Inicia-se com um breve histórico do Banco Central do Brasil e a implantação de seu sistema de custos, as principais dificuldades encontradas à época e as lições aprendidas.

4.1 Histórico

O objeto de estudo desta pesquisa é uma autarquia federal integrante do Sistema Financeiro Nacional, criada em 31 de dezembro de 1964. As informações sobre o histórico da instituição podem ser encontradas em seu site (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2012).

Antes da criação do BCB, as funções típicas de um Banco Central eram realizadas pela Superintendência da Moeda e do Crédito (SUMOC), pelo Banco do Brasil e pelo Tesouro Nacional.

À SUMOC cabia fixar o percentual de encaixe obrigatório que todos os bancos comerciais deveriam reservar em caixa. Também lhe cabia estabelecer a remuneração sobre os depósitos bancários e a taxa de redesconto, além disso, era o órgão responsável pela fiscalização da atuação dos bancos e tinha um papel orientador na política cambial. Por fim, também era a responsável por representar o governo perante entidades internacionais.

O Banco do Brasil era o responsável pelo controle das operações de comércio exterior, pela guarda dos depósitos compulsórios e voluntários dos bancos. Executava também operações de câmbio, tanto representado empresas públicas como o próprio Tesouro Nacional. Na prática, era como se fosse um banco do governo, seguindo as diretrizes traçadas pela SUMOC e pelo Banco de Crédito Agrícola, Comercial e Industrial.

O Tesouro Nacional era incumbido de emitir todo o papel-moeda em circulação no país.

Quando da fusão destes três órgãos, buscou-se prover a organização com instrumentos a fim de desempenhar o papel de “banco dos bancos”. Na década de 80 foram feitos ajustes com o objetivo de separar as contas e funções do Banco Central, Banco do Brasil e Tesouro Nacional. Foi abolida a conta movimento e o provimento de recursos do Banco Central ao Banco do Brasil passou a constar no orçamento das duas unidades.

O processo de absorção das funções de autoridade monetária pelo Banco Central se estendeu até 1988. O Banco do Brasil transferiu progressivamente as funções típicas de autoridade monetária ao Banco Central, e este transferiu funções atípicas, como atividades de fomento e administração da dívida pública, ao Tesouro Nacional.

A Constituição Federal de 1988 trouxe diversos dispositivos que norteiam a atuação do Banco Central. Dentre outras coisas, atribuiu ao BCB o papel exclusivo na emissão de moeda, a proibição de emprestar recursos ao Tesouro Nacional e a obrigatoriedade de arguição pelo Senado Federal do presidente e diretores da instituição, previamente a sua nomeação. Seu artigo 192 prevê ainda a edição de uma lei complementar que substituirá a legislação atual sobre o Sistema Financeiro Nacional. Esta lei complementar deverá redefinir as atribuições e estrutura do Banco Central, mas até o presente momento, esta lei não foi editada pelo Congresso Nacional.

4.2 Estrutura, atribuições e direcionamento estratégico

O BCB é comandado por uma diretoria colegiada formada por oito diretores e o presidente (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2013). As diretorias são as seguintes: Administração (DIRAD), Relacionamento Institucional e Cidadania (DIREC), Assuntos Internacionais e de Gestão de Riscos Corporativos (DIREX), Fiscalização (DIFIS), Organização do Sistema Financeiro e Controle de Operações do Crédito Rural (DIORF), Política Econômica (DIPEC), Política Monetária (DIPOM) e Regulação do Sistema Financeiro (DINOR). Seu organograma, figura 2 abaixo, permite uma melhor visualização da estrutura da instituição. Cada diretoria é composta por unidades (departamentos), que por sua vez se organizam em subunidades.

BANCO CENTRAL DO BRASIL

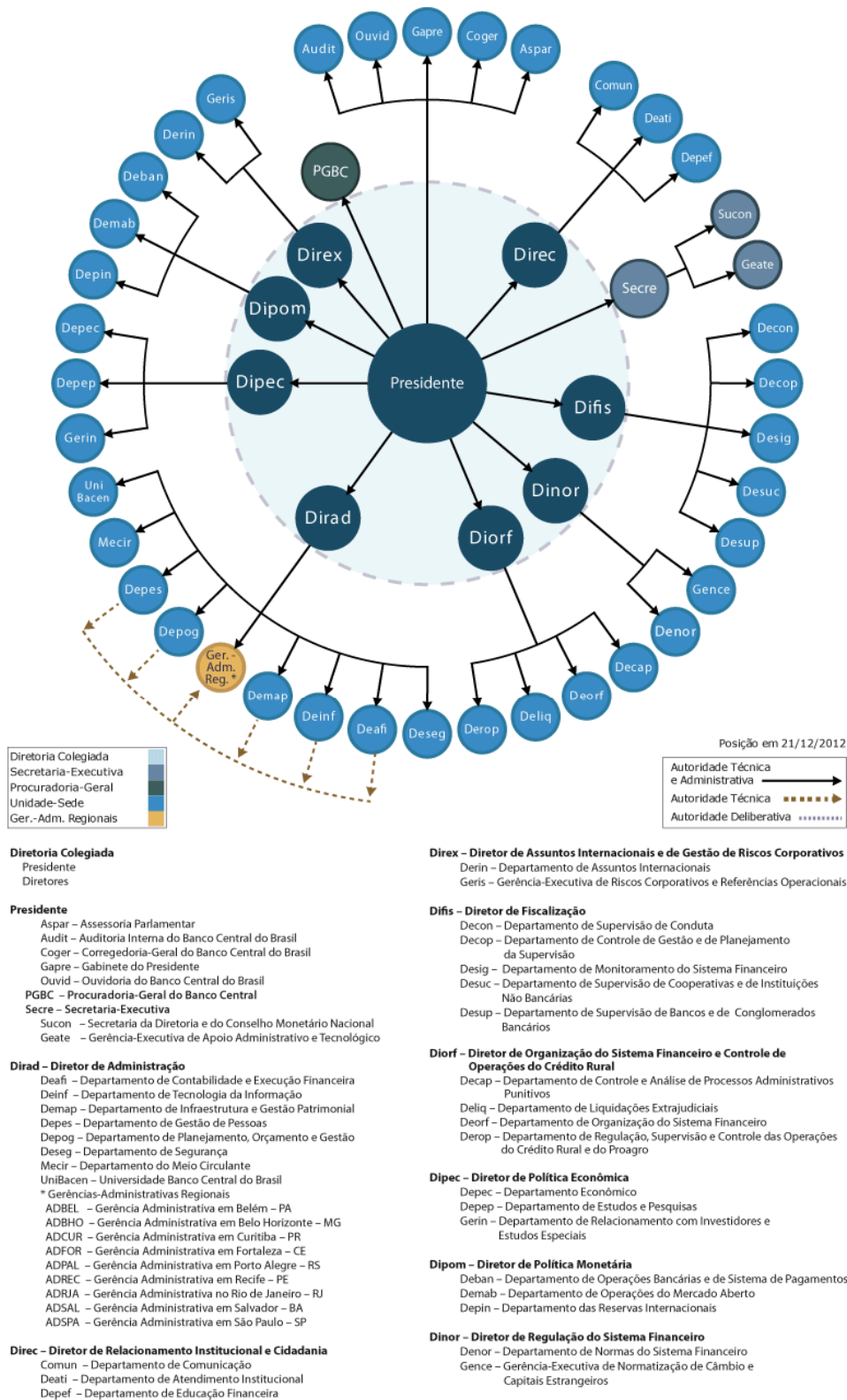


Figura 2 – Organograma do Banco Central do Brasil.

Fonte: Banco Central do Brasil, 2013.

Dentre suas principais atribuições estão (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2013):

- a) emitir papel-moeda e moeda metálica;
- b) executar os serviços do meio circulante;
- c) receber recolhimentos compulsórios e voluntários das instituições financeiras e bancárias;
- d) realizar operações de redesconto e empréstimo às instituições financeiras;
- e) regular a execução dos serviços de compensação de cheques e outros papéis;
- f) efetuar operações de compra e venda de títulos públicos federais;
- g) exercer o controle de crédito;
- h) exercer a fiscalização das instituições financeiras;
- i) autorizar o funcionamento das instituições financeiras;
- j) estabelecer as condições para o exercício de quaisquer cargos de direção nas instituições financeiras;
- k) vigiar a interferência de outras empresas nos mercados financeiros e de capitais;
- l) controlar o fluxo de capitais estrangeiros no país.

Para desempenhar suas atribuições com eficiência, foram formuladas para o período de 2010 a 2014 as orientações estratégicas do BCB. Daí resulta a missão institucional, a visão de futuro, os valores organizacionais e os objetivos estratégicos da organização. As orientações estratégicas vigentes (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2013), definidas em março de 2010, são as seguintes:

Missão: assegurar a estabilidade do poder de compra da moeda e um sistema financeiro sólido e eficiente.

Visão de futuro: o Banco Central, por sua atuação autônoma, pela qualidade dos seus produtos e serviços, assegurada pelos seus processos de gestão, e pela competência dos seus servidores, será reconhecido cada vez mais como instituição essencial à estabilidade econômica e financeira, indispensável ao desenvolvimento sustentável do Brasil.

Valores Organizacionais: ética, excelência, compromisso com a instituição, foco em resultados, transparência e responsabilidade social.

Objetivos estratégicos 2010 a 2014:

- a) assegurar o cumprimento das metas de inflação estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional;
- b) assegurar a solidez e o regular funcionamento do SFN;
- c) promover a eficiência do SFN e a inclusão financeira da população;
- d) assegurar o suprimento de numerário adequado às necessidades da sociedade;
- e) aprimorar o marco regulatório para o cumprimento da missão institucional;
- f) promover melhorias na comunicação e no relacionamento com os públicos;
- g) aprimorar a governança, a estrutura e gestão da instituição;
- h) fortalecer a inserção internacional da instituição.

4.3 Sistema de Custos e Informações Gerenciais do BCB

Os gestores do BCB já vinham percebendo a importância de um sistema de custos desde 1992, como resultado do planejamento estratégico daquele ano. Mas por razões de ordem técnica a iniciativa não se concretizou (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2004).

Foi de fato a partir da promulgação da LRF, no ano 2000, que o projeto de sua implementação ganhou força dentro da instituição. E assim, de abril de 2002 a junho de 2003, o BCB desenvolveu e implantou seu sistema de custos e informações gerenciais (SCIG), concebido para ser um instrumento de apoio à gestão, destinado à apuração, ao detalhamento e à análise dos custos de seus serviços, atividades, processos e macroprocessos. Esta foi uma iniciativa pioneira na administração pública brasileira que, à época, não contava com experiências de organizações do porte do BCB com o uso da metodologia ABC.

4.3.1 Desenvolvimento do sistema

Primeiramente, foi criado um grupo de trabalho (GT) formado por servidores de duas unidades: Departamento de Administração Financeira e Departamento de Planejamento e Orçamento. Esse GT tinha a finalidade de indicar a metodologia de custos a ser utilizada e subsidiar a elaboração das especificações definitivas para a contratação de empresa que iria modelar, desenvolver e implantar o sistema. Para realização do trabalho, o GT participou de seminários sobre custos, realizou visitas a diversas organizações e consultorias com experiência comprovada no assunto, bem como estudou as metodologias de custos existentes e a legislação referente à matéria (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2004).

Em seu relatório final, o GT indicou a metodologia ABC como a mais adequada ao BCB, por possibilitar a apropriação das despesas administrativas aos produtos e serviços e proporcionar a mensuração de custos que não adicionam valor, permitindo uma melhor análise dos processos de trabalho. Havia também uma tendência mundial do uso dessa metodologia em empresas prestadoras de serviço e instituições públicas (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2004).

Desse modo, foi realizada licitação com a finalidade de contratar empresa para desenvolver e implantar o SCIG. Entre os objetivos principais do SCIG, constavam (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2004):

- a) mensurar e controlar os custos administrativos do BCB;
- b) quantificar o valor dos serviços oferecidos à sociedade (macroprocessos);
- c) mensurar o grau de eficiência e eficácia no desempenho de suas funções;
- d) subsidiar o planejamento da entidade e auxiliar no controle de sua execução;
- e) atender às exigências da LRF.

4.3.2 Modelo de custos do BCB

O modelo de custos do BCB, seguindo as premissas do ABC, possui três dimensões principais: o módulo de recursos, o módulo de atividades e o módulo de objetos de

custos. Os objetos de custos, para serem produzidos, demandam a execução de atividades que, por sua vez, necessitam de recursos, conforme figura 3 a seguir:

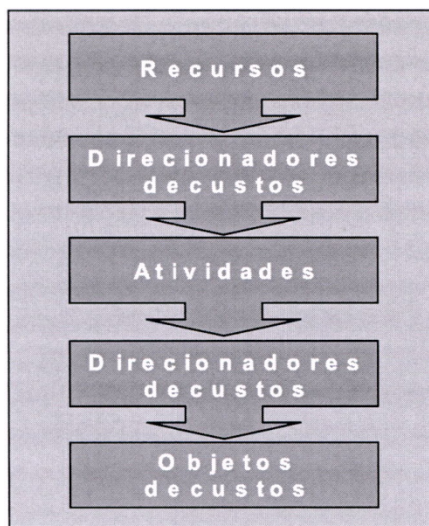


Figura 3 – Modelo geral do SCIG.

Fonte: Banco Central do Brasil, 2004.

O módulo de recursos recebe as informações dos vários sistemas legados do BCB, como sistemas de recursos humanos, de contratos, de orçamento, materiais de consumo, de móveis e utensílios, de viagens, de contabilidade, dentre outros. Essas informações são tratadas para ficarem em um mesmo nível de agregação e após isso, é feita uma conformidade com os registros contábeis para verificar se todos os custos estão sendo realmente capturados. Por fim, os custos são direcionados para o módulo de atividades. No caso do BCB, há um apontamento de horas, feito por todos os servidores da instituição uma vez por mês. Nesse apontamento, o servidor tem que apontar, em percentual, em quais atividades trabalhou naquele determinado mês. Cerca de 45% do total de recursos são direcionados pelo apontamento do percentual do esforço despendido pelos servidores (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2004).

O módulo de atividades está estruturado em dois grandes grupos: o grupo que compreende as despesas específicas de objetos de custos que não são atividades propriamente ditas e o grupo que compreende as atividades identificadas em cada unidade da estrutura hierárquica. Esse módulo recebe os custos do módulo de recursos e os repassa, segundo os direcionadores de 2º estágio, ao módulo de objetos de custos.

O módulo de objetos de custos do BCB possui quatro níveis, para refletir a realidade dos processos de trabalho das diversas unidades da instituição. O nível 4 representa os processos das unidades. O nível 3 os processos do BCB. O nível 2 as macroatividades e o nível 1 os macroprocessos, que são os serviços que a autarquia efetivamente entrega à sociedade, a saber:

- a) formulação e gestão das políticas monetária e cambial;
- b) regulamentação e supervisão do SFN;
- c) administração do sistema de pagamentos brasileiro e do meio circulante.

A figura 4 permite uma melhor visualização:

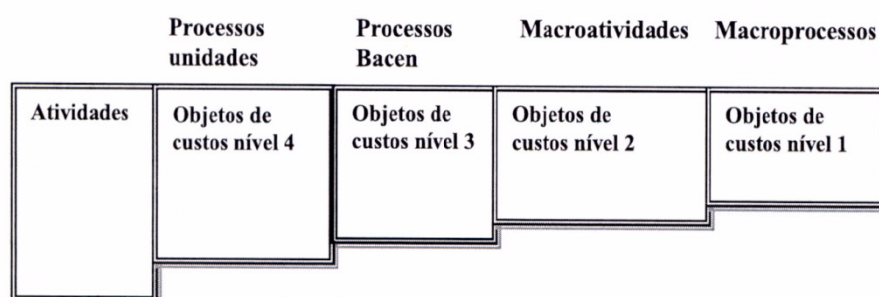


Figura 4 – Hierarquia de objetos de custos do SCIG.

Fonte: Banco Central do Brasil, 2004

Adicionalmente aos macroprocessos do BCB, também foram incluídos mais cinco objetos de nível 1 no SCIG. Isto foi feito para que a direção da instituição pudesse conhecer o quanto é gasto com cada um desses elementos. Atendimento ao Tesouro Nacional e Administração de fundos e programas, que são conjunto de processos específicos e desempenhados com o fim de atender ao Tesouro. O objeto de custos denominado Institucional, que reúne todos os recursos e atividades consumidos pela organização e que não foram adequadamente relacionados a um dos três macroprocessos já mencionados. Os outros dois objetos de custo são Aposentados e Afastados, pois seria de interesse da administração saber seus custos (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2004).

4.3.3 Dificuldades e lições aprendidas

Uma das principais dificuldades encontradas durante o desenvolvimento e a implantação do SCIG foi o curto período de tempo designado para o projeto. Inicialmente foram previstos nove meses e posteriormente esse período foi prorrogado para doze meses. Devido ao tempo exíguo, pode ter havido deficiências no mapeamento das atividades e na determinação dos direcionadores de custos, o que contribuiu para o inchaço do objeto de custos Institucional. Alguns sistemas utilizados pelo BCB também apresentaram problemas na integração com o SCIG. Muitos desses sistemas são antigos e foram desenvolvidos nas mais diversas plataformas, além disso, os servidores que detinham maior conhecimento sobre suas características já tinham se aposentado quando do desenvolvimento do SCIG. A introdução de novas tecnologias com o projeto já em andamento também tornou-se fonte de erros e atrasos em sua implementação. Outra dificuldade para equipe desenvolvedora foi o fato de inexistirem experiências similares, com as características e a abrangência do modelo implantado no BCB, no que se refere tanto a órgãos públicos, como em outros banco centrais (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2004).

Um fator positivo do projeto foi a grande integração entre as equipes da empresa de consultoria externa e as internas ao BCB. Foi criado um componente organizacional específico, a Consultoria de Custos e Informações Gerenciais, para acompanhar todo o processo de desenvolvimento e implantação do SCIG, ficando em seguida responsável por sua gestão. Adicionalmente, foi designada uma equipe do Departamento de Tecnologia da Informação para suportar a parte tecnológica do projeto. Assim, foi possível ao BCB, logo após o encerramento do contrato com a consultoria externa, realizar as manutenções necessárias, visto que seu corpo funcional já estava bem familiarizado com o sistema. Do contrário, a dependência técnica de terceiros seria inevitável (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2004).

A comunicação em projetos dessa envergadura é fator crítico de sucesso. Inicialmente, o sistema de custos pode ser visto como um tipo de controle pela força de trabalho e isso pode trazer resistência ao seu uso, e no caso do BCB, os apontamentos podem ser distorcidos. Por isso o provimento de informações e

esclarecimentos a esse respeito deve ser intenso e permanente, em todas as fases do projeto.

Ao observar os relatórios gerados pelo sistema de custos e os documentos que o instituíram no banco, pode-se perceber que após quase dez anos de sua implantação, o SCIG continua apurando os custos incorridos pela instituição na prestação de seus serviços. Hoje, ele consegue atender aos principais objetivos traçados quando de sua implantação, definidos na seção 4.3.1, como: mensurar os custos administrativos, quantificar o valor de seus macroprocessos, atender às imposições legais. Essas informações são apresentadas mensalmente em relatórios encaminhados aos gestores de todos os níveis da organização.

Um esforço tecnológico relevante para a elaboração de relatórios de custos foi a utilização, pelo Banco Central, de um ambiente de *Business Intelligence* (*datawarehouse*), conforme figura 5. Esse *datawarehouse* utilizado pelo Banco é *Microstrategy* e permite a geração automatizada de relatórios customizáveis conforme padrões previamente definidos pelos usuários. Assim, a consulta às informações de custos fica disponível, mediante esse sistema, para todos os servidores da organização (vide figura 6).



Figura 5 – Datawarehouse com as informações de custos.

Fonte: Sistema de Custos e Informações Gerenciais

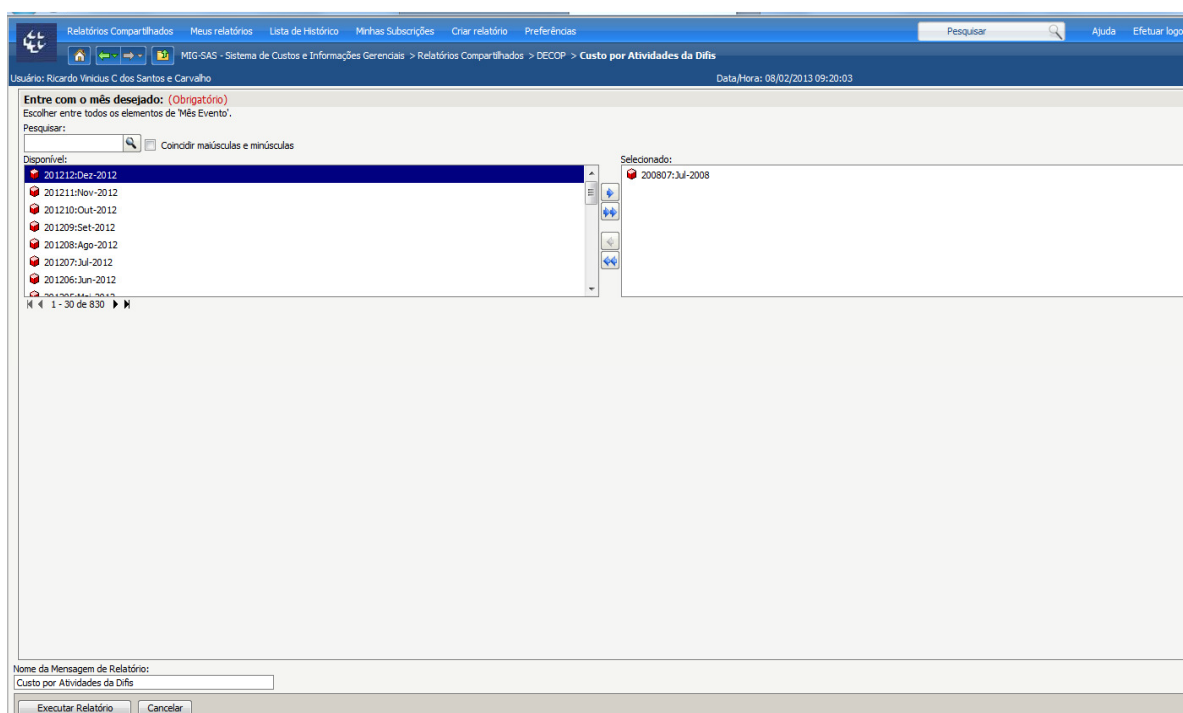


Figura 6 – Tela de geração de relatórios do sistema de custos.

Fonte: Sistema de Custos e Informações Gerenciais

Embora existam todos esses recursos tecnológicos, e hajam relatórios gerenciais disponibilizados por e-mail para os gestores ou mediante *datawarehouse* para todos os servidores, os registros de consulta e as demandas por informações de custos pelos servidores são considerados ainda incipientes, conforme se depreende dos documentos das reuniões que trataram da integração de sistemas no Banco Central¹. Dessa forma, tem-se um sistema muito robusto, mas que ainda é pouco utilizado para a tomada de decisões, sendo utilizado principalmente nas reestruturações organizacionais como métrica para a alocação de pessoas. Outro problema do SCIG é sua falta de integração com o orçamento do BCB, ele não é utilizado na formulação do orçamento, conforme pode se perceber das informações constantes do relatório de gestão, documento esse que o BCB é obrigado a fornecer anualmente ao Tribunal de Contas da União (TCU) por imposição legal. Para Faria (2012), a transição de um modelo de orçamentação tradicional para um modelo mais flexível é o que o BCB deve buscar, já que dispõe de alguns instrumentos

¹ Entre agosto de 2010 e novembro de 2011, o Departamento de Planejamento, Orçamento e Gestão, capitaneou um movimento, intitulado Fórum de Harmonização de Sistemas, que buscava tratar da integração de ferramentas gerenciais do Banco. Um dos trabalhos do grupo era discutir problemas e vantagens no uso de cada sistema gerencial existente na organização. Em uma dessas reuniões, foi elaborado um documento que versava sobre o SCIG, no qual constavam avaliações dos gestores de que ele era subutilizado no Banco e de que havia ainda pouca demanda, por parte do corpo gerencial, de suas informações.

necessários para essa mudança, dentre eles, um sistema de custos por método ABC já implantado no Banco e um mapeamento completo de atividades realizado pelo Departamento de Planejamento, Gestão e Organização.

Atualmente está em curso no BCB uma atualização de seus processos e macroprocessos. A partir daí, pretende-se integrar cada vez mais os processos à gestão do banco como um todo. Com isso, o SCIG poderá ter uma melhor visualização e é provável que passe a ter uma maior utilização do ponto de vista da tomada de decisão por parte dos gestores.

Por fim, como vantagens alcançadas pelo sistema ABC implantado no Banco Central, a partir da documentação consultada e com base no sistema SCIG e no *datawarehouse* disponível no Banco, podem-se citar:

- a) Os gestores podem consultar em que atividades sua força de trabalho está alocada, facilitando a distribuição e reestruturação de setores, assim como o conhecimento dos custos das atividades, processos e projetos;
- b) O enfoque do ABC tem um viés mais gerencial que o orçamento público tradicional, que apenas apresenta custos por departamento, sem maiores discriminações, o que acarreta uma visão muito agregada e pouco minuciosa;
- c) Com a combinação das atividades do sistema de custos com o mapeamento de uma cadeia de valor fundamentada em atividades, é possível identificar o real custos de processos complexos como Supervisão Bancária e Não-bancária, algo que fica diluído em contas orçamentárias em um nível muito agregado e dificultam uma visão holística dessas atividades ao gestor, esse tipo de informação favorece o conhecimento das reais necessidades de pessoas e recursos para a execução dessas atividades;
- d) O método de apontamento permite que os gestores possam saber se as ações que foram planejadas para serem executadas foram as que realmente as equipes executaram, pois ele indica em quais atividades cada servidor trabalhou no último mês, implicando maior controle sobre suas equipes;
- e) Em momentos de escassez de recursos, o custeio por ABC permite uma visualização mais apurada dos excessos e de onde o impacto de cortes orçamentários implicariam maior ou menor impacto.

E como desvantagens, tem-se:

- a) A baixa utilização por parte dos gestores;
- b) A desvinculação do sistema de custos do sistema de orçamento, que é a cobrada pelos órgãos de controle, acarretando duas visões sobre o mesmo objeto, podendo gerar informações dissociadas e confusas;
- c) A dificuldade na atualização das atividades e processos do sistema, o que torna a sua manutenção mais onerosa e o risco de defasagem grande;
- d) O alto grau de subjetividade do apontamento, em que o servidor pode apontar qualquer atividade, o que exige uma cobrança maior dos gestores em verificar se os apontamentos estão corretos.

5 CONCLUSÃO

A temática custos no setor público ainda é algo incipiente, principalmente no Brasil, onde inovações demoram um pouco mais a chegar. Em cenário internacional de rápidas mudanças e recursos cada vez mais limitados, sistemas e ferramentas que controlem custos podem ser o diferencial capaz de manter as organizações em funcionamento.

Seguindo essa tendência, o Banco Central do Brasil implementou sistema de custos no início dos anos 2000. Essa decisão derivou tanto de obrigação legal, como de necessidade gerencial. Os gestores viam o sistema de custos como mais uma ferramenta de apoio a decisões gerenciais. Além disso, ao conhecer seus custos, o BCB atende a demanda crescente da sociedade por mais transparência na gestão dos recursos públicos.

Um sistema de custos pode ser um instrumento de melhorias na gestão de qualquer organização, seja ela pública ou privada. No setor público ele pode ser de extrema importância, uma vez que, atualmente, os órgãos públicos, no geral, anseiam por uma maior flexibilidade. Nesse sentido, um sistema de custos poderia ser a forma de controle de que o Estado se utilizaria. Dar-se-ia maior flexibilidade aos gestores e em contrapartida, o controle seria feito via controle de custos.

O objetivo deste trabalho foi apresentar, em termos gerais, o sistema de custos utilizado pelo BCB. Tal apresentação foi abrangente, a despeito de algumas limitações intrínsecas ao próprio método de pesquisa. Resultados de estudos de caso não podem ser extrapolados para outras organizações, tendo em vista as características específicas da instituição estudada. Desse modo, a contribuição que este estudo se propôs a dar foi a de maior conhecimento sobre este instrumento de gestão.

Pesquisas dessa natureza são relevantes e podem contribuir sobremaneira para o aprimoramento do assunto. Deve-se levar em conta que o tema é bastante amplo e oferece muitas avenidas a serem exploradas para seu desenvolvimento. O setor público brasileiro precisa se modernizar para oferecer serviços de qualidade e a custo razoável aos cidadãos, o que, em si, justifica a disseminação do conhecimento sobre o tema e o desenvolvimento de novos sistemas e pesquisas.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. **Custos no serviço público**. Revista do Serviço Público, Brasília, v. 50, n. 1, p. 37-63, jan/mar 1999.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. Banco Central do Brasil. **Institucional**. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/?lajinstitucional>>. Acesso em: 03 de janeiro de 2013.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. Banco Central do Brasil. **História do BC**. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/?HISTORIABC>>. Acesso em: 15 de novembro de 2012.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **O sistema de custos do Banco Central do Brasil**. Brasília: Banco Central do Brasil, 2004. 40 p.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1979. 229 p.

BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2006. 279 p.

BRASIL. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>. Acesso em: 28 de novembro de 2012.

BRASIL. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 25 de novembro de 2012.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 22 de novembro de 2012.

BRASIL. Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 22 de novembro de 2012.

CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli de; BITTI, Eugenio José da Silva. **Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro**. Rev. Adm. Pública, Rio de Janeiro, v. 45, n. 5, Oct. 2011. Available from <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S003476122011000500014&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 03 Fevereiro de 2013.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo. **Uma crítica do sistema ABC – Activity Based Costing**. São Paulo: IOB - Temática Contábil e Balanços, n. 39, 1994.

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – ENAP. **Gestão de custos no setor público**. Brasília: ENAP, 2001. (Texto para Discussão, n. 41).

FARIA, Adriana Moreira Bastos de. **Gestão de custos e orçamento gerencial na administração pública federal: o caso do Banco Central do Brasil**. 2012. 130 f. Dissertação (Mestrado em Administração). Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2012.

ITTNER, Christopher D.; LANEN, William N.; LARCKER, David F. **The Association between Activity-Based Costing and Manufacturing Performance**. Journal of Accounting Research, Vol. 40, No. 3, 2002, p. 711-726

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das sociedades por Ações**. 7. ed. São Paulo: Atlas. 2007. 650 p.

KAPLAN, Robert S. **The Evolution of Management Accounting**. The Accounting Review, Vol. 59, No. 3, 1984, p. 390-418

LAPSEY, Irvine; WRIGHT, Elisa. **The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda**. Management Accounting Research, Vol. 15, n. 3, 2004, p.355–374.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo: diretrizes para a integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 2002. 221 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de São Paulo. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MARTINS, Ailton. **A gestão de custos e o desenvolvimento empresarial: um estudo de caso na RGB Indústria Metalúrgica LTDA**. 2003. 119 f. Dissertação (Mestrado em Administração) Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 388 p.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC – custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994. 95 p.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 336 p.

SILVA, Cristina de Jesus Martins da. **Custos no setor público: análise dos artigos sobre o tema Custos no Setor Público apresentados no Congresso Brasileiro de Custos**. 2011. 67 f. Monografia (Especialização em Controladoria). Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel**. São Paulo: Atlas, 2007. 280 p.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 199p.

WERNECK, Silvana de Sousa. **Metodologia de custeio baseado em atividades implementada no Banco Central do Brasil: uma análise de seus desdobramentos**.

2005. 113 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública). Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2005.